

# Chronique

## de jurisprudence constitutionnelle financière et fiscale



Jean-Luc PISSALOUX

Professeur à l'Institut d'Études Politiques de Lyon  
Vice-Président du Conseil scientifique du GRALE

Jacques BUISSON

Professeur émérite à  
l'Université Paris-Descartes

Sont ici commentées des décisions rendues, soit dans le cadre du contrôle de constitutionnalité de l'article 61 de la Constitution, soit dans celui de l'article 61-1 de celle-ci (questions prioritaires de constitutionnalité). Dans la première catégorie, sont successivement analysées les décisions : 775 DC du 10 décembre 2018 (Loi de finances rectificative pour 2018), 776 DC du 21 décembre 2018 (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2019) et 777 DC du 28 décembre 2018 (Loi de finances pour 2019). Dans la seconde, sont commentées, dans l'ordre chronologique de leur prononcé, les décisions suivantes : 745 QPC du 23 novembre 2018, 747 QPC du 23 novembre 2018, 748 QPC du 30 novembre 2018, 752 QPC du 7 décembre 2018 et 753 QPC du 14 décembre 2018.

### Décisions DC :

C'est dans une fin d'année délicate, perturbée par le mouvement dit des « gilets jaunes », et qui a conduit à l'adoption de la loi du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales, que le Conseil constitutionnel, régulièrement saisi dans les conditions prévues à l'article 61, al.2 de la Constitution, a dû se prononcer sur la conformité à la Constitution de la loi de finances rectificative pour 2018 et des principaux textes financiers relatifs à l'année 2019.

#### **Décision n° 2018-775 DC du 10 décembre 2018, Loi de finances rectificative pour 2018 (conformité)**

Par sa décision n° 2018-775 DC du 10 décembre 2018, décision courte de 20 paragraphes, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la loi de finances rectificative 2018, dont il avait été saisi par deux recours différents, émanant tous deux de l'opposition parlementaire à l'Assemblée nationale.

Les députés requérants critiquaient d'abord la procédure d'adoption de la loi, en invoquant en particulier la brièveté des

délais impartis pour le dépôt d'amendements, en commission des finances et en séance publique, et retenus lors de la première lecture à l'Assemblée nationale. Ils dénonçaient également les difficultés d'organisation résultant de l'examen simultané de la loi déferée et de la seconde partie du projet de loi de finances pour 2019, ainsi que, selon les auteurs de la seconde saisine, l'insuffisance des « moyens matériels et humains » dont auraient disposé les députés pour examiner le texte dans de telles conditions. Les requérants soutenaient encore qu'avaient été méconus tant les exigences de clarté et de sincérité du débat parlementaire que le droit d'amendement garanti par l'article 44 de la Constitution.

Le Conseil constitutionnel a rapidement écarté tous ces griefs : il a d'abord relevé, qu'en l'espèce, « ni les délais retenus à l'Assemblée nationale pour le dépôt en commission et en séance publique des amendements au projet de loi, ni la faiblesse alléguée des moyens dont auraient disposé certains députés, (n'avaient) fait obstacle à l'exercice effectif, par les membres du Parlement, de leur droit d'amendement » ;

il a ensuite jugé que « les conditions d'adoption de la loi déferée (n'avaient) pas privé d'effet les exigences de clarté et de sincérité du débat parlementaire ».

Les députés auteurs du premier recours formé devant le Conseil constitutionnel critiquaient en outre le fait que les ouvertures et annulations de crédits résultant de l'article 5 de la loi déferée conduisent la mission « Défense » à financer, en 2018, l'intégralité des surcoûts liés aux opérations extérieures ; ils y voyaient une contrariété avec le troisième alinéa de l'article 4 de la loi du 13 juillet 2018, qui, pour les années 2019 à 2025, indique que ces surcoûts font l'objet d'un financement interministériel ; ils en déduisaient que devaient être déclarées inconstitutionnelles ces dernières dispositions. Après avoir rappelé (paragraphe n°18) que « la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine », le juge constitutionnel écarte ce grief en constatant que les dispositions de l'article 5 de la loi déferée,

qui procèdent au redéploiement d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement au titre du budget général de 2018, ne modifient pas les dispositions de l'article 4 de la loi du 13 juillet 2018, qu'elles ne les complètent pas davantage, ni n'en affectent le domaine d'application. Par suite, les conditions dans lesquelles la conformité à la Constitution de ces dernières dispositions peut être utilement contestée ne sont donc pas réunies.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a décidé que la procédure d'adoption de la loi de finances rectificative pour 2018 était conforme à la Constitution; et il a rendu une décision de conformité.

### **Décision n° 2018-776 DC du 21 décembre 2018, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 (non-conformité partielle)**

Les députés requérants contestaient d'une part la procédure d'adoption de la loi déferée, d'autre part certaines dispositions de ses articles.

Selon le Conseil constitutionnel, la procédure d'adoption de la loi a été parfaitement régulière; la brièveté des délais d'examen du texte n'a fait obstacle ni à l'exercice effectif par les députés de leur droit d'amendement, ni au contrôle préalable de la recevabilité financière des amendements au regard de l'article 40 de la Constitution.

Sur le fond, un certain nombre de dispositions étaient critiquées.

En premier lieu, l'article 7 (article L.241-17 du code de la sécurité sociale) institue, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2019, une réduction des cotisations sociales dues au titre des heures supplémentaires et complémentaires de travail effectuées par les salariés et agents publics; cette mesure a pour but d'augmenter le nombre d'heures travaillées afin de favoriser le pouvoir d'achat des salariés et de stimuler la croissance et l'emploi. Cette mesure n'instaure ni différence de traitement entre femmes et hommes, ni rupture d'égalité devant les charges publiques au détriment des salariés à temps partiel ou de ceux soumis à une convention de forfait en jours, elle est donc parfaitement conforme à la Constitution.

En deuxième lieu, l'article 23 (article L.133-4-2 du code de la sécurité sociale) prévoit, en cas notamment de constat d'infraction de travail dissimulé, la suppression de toute mesure de réduction ou d'exonération totale ou partielle de cotisations de sécurité sociale ou de contributions dues aux organismes de sécurité sociale. Cette disposition ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni le principe d'égalité devant les charges publiques.

En troisième lieu, l'article 43 autorise, à titre expérimental, un établissement de

santé à facturer une prestation d'hospitalisation lorsque son service d'urgence réoriente un patient vers un autre type de prise en charge. Cette mesure, qui a sa place dans une loi de financement de la sécurité sociale, et qui ne porte atteinte ni au droit à la protection de la santé, ni au principe d'égalité devant le service public, est conforme à la Constitution.

En quatrième lieu, l'article 51 (article L.165-1 du code de la sécurité sociale) subordonne le remboursement par l'assurance maladie de certains produits de santé et certaines prestations de services à leur inscription sur une liste, cette inscription pouvant être subordonnée à l'obligation, pour les fabricants et les distributeurs, de proposer et de disposer de certains produits ou prestations relevant des classes à prise en charge renforcée (produits d'optique, prothèses auditives et dentaires). Cette disposition qui non seulement trouve sa place dans une loi de financement de la sécurité sociale, et qui ne porte pas manifestement une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre, ne méconnaît aucune exigence constitutionnelle.

En cinquième lieu, l'article 68 (article L.161-25 du code de la sécurité sociale) fixe la revalorisation annuelle de certaines prestations, non plus sur le niveau de l'inflation, mais à 0,3% pour les années 2019 et 2020. L'année 2020 ne relevant pas de la loi de financement, les mots « et 2020 » sont contraires à la Constitution.

En sixième lieu, l'article 70 (article L. 543-1 du code de la sécurité sociale) précise que l'allocation de rentrée scolaire n'est plus attribuée « pour chaque enfant inscrit en exécution de l'obligation scolaire dans un établissement ou organisme d'enseignement public ou privé » mais « pour chaque enfant qui, ayant atteint un âge déterminé, » est inscrit dans un tel établissement. Cette disposition, qui ne méconnaît pas le principe d'égal accès à l'instruction (alinéa 13 du Préambule de la Constitution de 1946), est conforme à la Constitution.

En septième lieu, l'article 77 vise à améliorer les conditions de recouvrement de diverses sommes indûment versées par les organismes de sécurité sociale. Ces dispositions ne méconnaissent pas les alinéas 10 et 11 du Préambule de la Constitution de 1946 et sont donc conformes à la Constitution.

En dernier lieu, le Conseil constitutionnel relève que certaines dispositions qui ne trouvent pas leur place dans une loi de financement de la sécurité sociale (éducation thérapeutique des patients, prescription dématérialisée des arrêts de travail) sont contraires à la Constitution. Le Conseil précise *in fine* qu'il n'a soulevé d'office aucune autre question de conformité à la Constitution et qu'il s'est limité à

l'examen des seules dispositions qui font l'objet de sa décision.

### **Décision n° 2018-777 DC du 28 décembre 2018, Loi de finances pour 2019 (non-conformité partielle)**

Les députés requérants ont déféré au Conseil constitutionnel la loi de finances pour 2019 sur la base de trois griefs : ils contestaient sa procédure d'adoption et sa sincérité et dénonçaient l'intelligibilité de certaines dispositions et de certains documents budgétaires, ils critiquaient la constitutionnalité d'autres dispositions, ils relevaient enfin des « lacunes, insuffisances et omissions » portant selon eux atteinte à plusieurs exigences constitutionnelles.

1- La procédure d'adoption de la loi de finances, selon les requérants, aurait été entachée de plusieurs irrégularités : distribution tardive de documents budgétaires, concomitance de son examen avec celui du projet de loi de finances rectificative, irrecevabilité opposée, en nouvelle lecture, à un sous-amendement déposé sur l'amendement du Gouvernement portant sur l'article liminaire (relatif à la prévision des déficits). Le Conseil constitutionnel réfute ces critiques et décide que le grief tiré de la méconnaissance des exigences de clarté et de sincérité des débats parlementaires (article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen; article 3, al.1 de la Constitution) doit être écarté. La loi de finances a été adoptée selon une procédure conforme à la Constitution.

Toujours selon les requérants, la loi de finances ne serait pas sincère. Pour ce dire, ils s'appuyaient sur le contexte particulier dans lequel s'était déroulée la fin de la procédure d'examen de ce texte.

En effet, le Gouvernement avait décidé, pour répondre à la crise ouverte par la contestation des « gilets jaunes », de remettre en cause certains aspects du texte initialement adopté, en première lecture, par l'Assemblée nationale et de déposer un autre texte afin de prévoir certaines mesures en faveur du pouvoir d'achat qui pouvaient avoir des conséquences, au moins indirectes, sur le budget de l'État.

Les requérants estimaient que la loi de finances rectificative pour 2018 prenait insuffisamment en compte les conséquences prévisibles de l'adoption du projet de loi portant mesures d'urgence économiques et sociales (à l'origine de la loi du 24 décembre 2018).

Après avoir rappelé la formulation du principe de sincérité (art.32 de la LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001), le Conseil constitutionnel observe que la loi de finances pour 2019 n'était pas tenue d'intégrer à ses prévisions de déficit des mesures non acquises à la date de son adoption (elles ne le seront qu'un jour plus tard) et rappelle sa

jurisprudence constante (décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016-Loi de finances pour 2017) selon laquelle le principe de sincérité impose de tenir compte, par l'adoption de lois de finances rectificatives, de « toute évolution des charges ou des ressources de nature à modifier les grandes lignes de l'équilibre budgétaire, quelle que soit la cause de cette évolution ». En bref, seule une loi de finances rectificative permet de rétablir la sincérité, à supposer qu'elle ne soit pas respectée.

2- Après avoir écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi (à propos de l'article 77, relatif aux règles de calcul de la DGF pour 2019), le Conseil va examiner les dispositions critiquées au fond.

Tout d'abord, l'article 40 (art.787 B du CGI) vise à assouplir certaines conditions auxquelles est subordonnée l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission des parts ou actions de sociétés faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (dispositif dit du « Pacte Dutreil »). Le Conseil constitutionnel relève qu'aux termes de ces dispositions, d'une part, le maintien du bénéfice de l'exonération en cas de cession ou de donation pendant la période d'engagement collectif de conservation ne s'applique que dans le cas où la transmission est opérée au profit d'un autre associé de cet engagement, d'autre part, les titres cédés ou donnés n'en bénéficient pas.

La cession de titres à des associés soumis à l'engagement collectif ne remettant pas en cause la stabilité de l'actionariat et la pérennité de l'entreprise, le Conseil a jugé que ces dispositions ne sont pas, au regard de l'objectif poursuivi par le législateur qui est précisément de favoriser la transmission d'entreprise dans des conditions permettant d'assurer tant cette stabilité de l'actionariat que la pérennité de l'entreprise, de nature à entraîner une rupture caractérisée devant les charges publiques.

Ensuite, l'article 81 instaure pour les étrangers non ressortissants d'un État membre de l'Union européenne, d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou de la Confédération suisse et qui résident en Guyane, des délais spécifiques de détention d'un titre de séjour pour bénéficier du revenu de solidarité active (RSA). Le dispositif prévoit qu'un étranger, non ressortissant d'un des États précités, doit être titulaire depuis quinze ans d'un titre de séjour l'autorisant à travailler. Lorsque cet étranger est une personne isolée assumant la charge d'enfants ou une femme isolée en état de gros-

sesse, ce même dispositif réduit ce délai à cinq ans. Sur le reste du territoire de la République, à l'exception de Mayotte, le premier de ces délais est de cinq ans, tandis qu'il n'en est pas exigé dans le second cas.

Cette disposition institue donc une différence de traitement, pour l'obtention du revenu de solidarité active, entre les étrangers résidant régulièrement en Guyane et ceux résidant régulièrement sur les autres parties du territoire de la République, à l'exception de Mayotte.

Le Conseil constitutionnel en déduit que, s'il appartient au législateur de définir les mesures propres à permettre de lutter contre l'immigration irrégulière, la différence de traitement instituée en matière d'accès au revenu de solidarité active ne saurait être regardée comme justifiée au regard de l'objet de la loi. En outre, elle dépasse la mesure des adaptations susceptibles d'être justifiées par les caractéristiques et contraintes particulières de la collectivité de Guyane. Ces dispositions sont par conséquent inconstitutionnelles.

L'article 112 de la loi déferée modifie l'article 167 bis du code général des impôts qui prévoit une imposition des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits lors du transfert par un contribuable de son domicile hors de France lorsque ces mêmes droits sociaux, valeurs, titres ou droits représentent au moins 50 % des bénéfices sociaux d'une société ou lorsque leur valeur globale excède 800 000 euros à cette même date (dispositif dit de l'« exit tax »).

Le Conseil relève que, en instituant une imposition ne concernant que certains dirigeants et actionnaires de sociétés qui, à raison de l'importance des participations qu'ils détiennent, sont susceptibles de vendre leurs titres à l'étranger afin d'éluider l'acquittement de l'imposition sur les plus-values en France, le législateur a entendu favoriser la lutte contre l'évasion fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle.

En prévoyant un sursis de plein droit pour le paiement de cet impôt en cas de transfert du domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne, ou ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement et en réduisant le délai de conservation des droits à l'issue duquel les plus-values latentes ne sont plus imposées, le législateur a retenu des critères qui ne sont pas dépourvus de caractère objectif et rationnel. Il n'a pas non plus créé une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le sursis automatique instauré par l'article

112 est par conséquent conforme à la Constitution.

L'article 201 autorise l'État à confier à des « prestataires extérieurs » l'encaissement en numéraire de recettes de l'État, des établissements publics de santé ainsi que des collectivités territoriales et de leurs établissements publics.

Selon le Conseil, l'article 34 de la Constitution n'impose pas au législateur de déterminer les modalités de sélection de ces prestataires ainsi que les conditions de leur implantation sur le territoire. Par conséquent, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'étendue de sa compétence. En outre, ces dispositions n'instituent aucune différence de traitement entre les contribuables selon le lieu de leur résidence.

Les dispositions en cause, ne méconnaissant aucune exigence constitutionnelle, sont conformes à la Constitution.

L'article 210 fixe à 0,3% (au lieu du taux de l'inflation) pour les années 2019 et 2020, la revalorisation de certaines prestations sociales (notamment aide personnalisée au logement, de l'allocation de logement familiale et de l'allocation de logement sociale...).

Les dispositions relatives à l'année 2020 sont contraires à l'article 34 de la LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001, elles ne trouvent pas leur place dans la loi de finances pour 2019, elles sont inconstitutionnelles.

En revanche, le reste des dispositions de l'article 210 ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, ni l'alinéa 11 du Préambule de la Constitution de 1946; il est conforme à la Constitution.

3- *In fine*, le Conseil écarte les griefs tirés des « lacunes, insuffisances et omissions » dont serait entachée la loi déferée, notamment la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence. Puis il relève qu'un certain nombre de dispositions sont soit des cavaliers budgétaires qui n'ont pas leur place dans une loi de finances, soit des mesures adoptées en nouvelle lecture selon une procédure contraire à la Constitution, elles sont donc inconstitutionnelles.

## Décisions QPC :

**Décision n°2018-745 QPC du 23 novembre 2018, M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale] (décision de conformité avec réserve)**

Le 1<sup>er</sup> de l'article 1728 du code général des impôts sanctionne d'une majoration des droits mis à la charge du contribuable

certaines omissions déclaratives. Les a et b de ce 1 prévoient que cette majoration est respectivement égale à :

« - 10% en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 40% lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ».

L'article 1741, al.1 du code général des impôts punit d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans le fait pour quiconque de se soustraire frauduleusement ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement des impôts, notamment dans les conditions suivantes : « soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ».

Le Conseil va examiner la conformité à la Constitution de ces dispositions d'une part prises isolément, d'autre part combinées l'une avec l'autre.

L'article 1728-1 instaure des sanctions financières qui ont un lien avec les infractions réprimées et dont les taux de majoration ne sont manifestement pas disproportionnés. Selon le Conseil, ces dispositions ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

En ce qui concerne l'article 1741, al.1, au regard de l'incrimination prévue (soustraction frauduleuse à l'impôt, omission volontaire de déclaration), les peines instituées par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnées et, là encore, ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

Le Conseil constitutionnel confirme ici sa jurisprudence issue des décisions n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, qui portait sur le cumul de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et de sanctions pénales pour fraude fiscale. S'agissant de l'application combinée des dispositions des articles 1728-1 et 1741, al.1 du CGI, le Conseil constitutionnel a jugé que celles-ci permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État et l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive. Le recouvrement de l'impôt et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraude les plus graves.

Toutefois, le Conseil émet une première réserve : le principe de nécessité des délits et des peines impose que les sanctions

pénales ne s'appliquent qu'aux cas d'omission déclarative frauduleuse. Il a précisé que cette gravité peut résulter du montant de la fraude, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention. En conséquence, l'application combinée des dispositions contestées ne peut être regardée comme conduisant à l'engagement de poursuites différentes et n'est donc pas contraire au principe de nécessité des peines.

Une seconde réserve émise par le Conseil concerne le principe de proportionnalité des peines : en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne peut dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Sous ces réserves, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions critiquées.

### Décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018, M. Kamel H. [Assujettissement à l'impôt sur le revenu des rentes viagères servies en réparation d'un préjudice corporel] (non-conformité totale)

Dans sa décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018 M. Kamel H., le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9° bis de l'article 81 du code général des impôts, dans ses rédactions résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, de la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire et de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Le Conseil constitutionnel avait été saisi, le 19 septembre 2018, par le Conseil d'État (décision n° 422059 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Kamel H. et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 9° bis de l'article 81 du code général des impôts (CGI).

Cet article, dans les rédactions résultant de la loi du 29 décembre 2013, de la loi du 31 juillet 2014 et de la loi du 29 décembre 2015, prévoit que sont affranchies de l'impôt sur le revenu « Les rentes viagères servies en représentation de dommages-intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie ».

Le requérant reprochait à ces dispositions de réserver l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficient les rentes viagères

servies en vue de réparer un préjudice corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale à celles résultant d'une décision de justice et d'exclure de ce fait celles versées en application d'une transaction. Ce qui, selon lui, aboutissait à une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques découlant respectivement des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) de 1789.

Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9° bis de l'article 81 du code général des impôts.

Au travers d'une jurisprudence constante et bien établie, le Conseil constitutionnel juge, en vertu de l'article 6 de la DDHC, que le principe d'égalité devant la loi « ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit » [cf. à titre d'exemple récent de décision QPC, la décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées), paragr. 6].

Par ailleurs, il appartient au législateur, en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose : cette appréciation ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (conformément à l'article 13 de la DDHC).

En l'espèce, le Conseil constitutionnel s'est livré à un contrôle des dispositions critiquées au regard tant de l'article 6 que de l'article 13 de la DDHC. Aussi, après avoir –comme usuellement– rappelé sa jurisprudence classique relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, il a examiné si les dispositions litigieuses instituaient une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi.

Le juge constitutionnel a d'abord constaté qu'il résultait bien des dispositions litigieuses une différence de traitement : « En vertu du 9° bis de l'article 81 du code général des impôts, sont affranchies d'impôt sur le revenu les rentes viagères visant à réparer un préjudice corporel ayant en-

traîné une incapacité permanente totale lorsqu'elles sont versées en exécution d'une décision de justice. Celles versées en réparation d'un même préjudice en application d'une transaction ne bénéficient pas de ce régime fiscal. Les dispositions contestées instituent donc une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel » (paragr. 7).

Il a ensuite recherché s'il existait une justification de cette différence de traitement. Il a alors constaté que « cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale ».

Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent à la fois les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 : le Conseil les a donc censurées.

Mais, considérant que cette censure n'avait pas pour effet de réduire le champ de l'exonération prévue par le législateur [en vertu en effet de sa jurisprudence constitutionnelle, le Conseil constitutionnel, lorsque la censure aboutit à élargir le champ d'une imposition en diffère généralement les effets, cf. les décisions n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS (Exonération de la contribution de 3% sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré)*, paragr. 12, et n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises)*, par. 13], et qu'elle n'avait pas de conséquence manifestement excessive, le Conseil lui a en conséquence donné un effet immédiat (par. 10).

### Décision n° 2018-748 QPC du 30 novembre 2018, *Société Zimmer Biomet France Holdings* [Réintégration dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation] (décision de conformité avec réserve)

Le régime français de déductibilité des charges financières a longtemps été l'un des plus favorables de l'Union européenne, incitant de nombreux groupes à localiser en France une grande partie de leur endettement. Pour faire échec à de telles opérations, l'article 209 du CGI a été modifié par l'article 40 de la loi du 28 décembre 2011. Il est ainsi rédigé : « Les charges financières afférentes à l'acquisition des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 sont rapportées au bénéfice de l'exercice lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de démontrer par tous

moyens, au titre de l'exercice ou des exercices couvrant une période de douze mois à compter de la date d'acquisition des titres ou, pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012, du premier exercice ouvert après cette date, que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I de l'article L. 233-3 du code de commerce ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens du même article L. 233-3 et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I dudit article L. 233-3 ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens de ce même article ».

La société requérante reproche à ces dispositions de réserver la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation aux cas dans lesquels les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés par la société détentrice des titres, sa société mère ou une de ses sociétés sœurs établies en France, à l'exclusion des autres sociétés du même groupe même lorsqu'elles sont établies en France. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. En outre, ces dispositions constitueraient un dispositif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instituant par là même une présomption irréfragable de fraude fiscale, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

En premier lieu, selon le Conseil, les dispositions contestées traitent différemment les sociétés détentrices des titres de participation au regard du droit à déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de ces titres selon la nature de leurs liens avec les sociétés qui exercent le pouvoir de décision et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle sur les sociétés acquises.

Mais il ressort des travaux préparatoires que, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale consistant, pour une société établie à l'étranger, à rattacher des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général.

Le Conseil émet toutefois la réserve suivante : les dispositions contestées ne sauraient, sans instaurer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, interdire la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation lorsqu'il est démontré que le pouvoir de décision sur ces titres et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle effectif sur la société acquise sont exercés par des sociétés établies en France autres que les sociétés mère ou sœur de la société détentrice des titres et appartenant au même groupe que cette dernière.

En second lieu, compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale, les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. Sous la réserve énoncée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi.

Il résulte de tout ce qui précède que, sous la réserve émise, ces dispositions sont conformes à la Constitution.

### Décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018, *Fondation Ildys* [Exonération de taxe d'habitation en faveur de certains établissements publics] (Conformité)

Dans sa décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018 *Fondation Ildys*, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « et d'assistance » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement.

Le Conseil constitutionnel avait été saisi, le 1<sup>er</sup> octobre 2018, par le Conseil d'État (décision n° 422050 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la fondation Ildys et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006, aux termes duquel sont exonérés de la taxe d'habitation « les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale ».

La fondation requérante soutenait que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, en ce qu'elles réservent le bénéfice de l'exonération de la taxe d'habitation aux établissements publics d'assistance, en excluant ainsi les établissements privés d'assistance à but

non lucratif. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité portait, en l'espèce, sur les mots « et d'assistance » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI.

On le sait, le principe d'égalité et ses déclinaisons devant la loi et les charges publiques constituent le moyen d'inconstitutionnalité le plus souvent invoqué par les requérants, que ce soit dans le cadre du contrôle de constitutionnalité au titre de l'article 61 ou dans celui exercé en application de l'article 61-1, mais aussi le motif d'inconstitutionnalité le plus souvent retenu par le juge constitutionnel : sa jurisprudence constante et bien établie en la matière a été déjà rappelée dans cette chronique (cf. *supra*).

En particulier, le Conseil constitutionnel a contrôlé, à de multiples, la conformité aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques des dispositifs traitant différemment des personnes publiques et des personnes privées.

Ainsi, dans la décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, le Conseil a validé des dispositions permettant de faire varier un coefficient de minoration des tarifs des établissements de santé de façon différente selon les catégories d'établissements (publics, privés à but non lucratif, privés à but lucratif, etc.), en se fondant sur le fait que ces tarifs pouvaient eux-mêmes, en application d'autres dispositions législatives, « varier différemment selon les catégories d'établissements » (cf. considérant n° 68). De même, dans la décision n° 2015-723 DC du 17 décembre 2015, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2016*, le juge constitutionnel devait juger « que les établissements de santé publics et les établissements de santé privés participant au service public hospitalier sont, compte tenu de leurs statuts, placés dans des situations différentes de celle des autres établissements de santé au regard des règles de tarification des soins ; qu'ainsi en prolongeant pour une durée de quatre ans les règles dérogatoires relatives à la détermination de l'assiette de la participation financière des assurés aux frais de soins, le législateur a traité différemment des situations différentes » (cf. considérant n° 42).

Entretemps, dans la décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, *Société Mutuelle Saint-Christophe* (Taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie), affaire dans laquelle il avait été saisi des différences de taux de la taxe sur les contrats d'assurance contre l'incendie, selon qu'elle était due par un établissement d'enseignement public ou par un établissement d'enseignement privé et selon la nature des biens assurés, le Conseil avait jugé, de façon générale,

*« que le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques n'impose pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public »* ; il en avait déduit, qu'en l'espèce, « ce principe ne fait pas davantage obstacle à ce que le législateur prévoie des taux d'imposition différents pour la taxe spéciale sur les contrats d'assurance selon que sont assurés les biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'autres biens ; que, par suite, doit être écarté le grief tiré de ce que serait contraire à ce principe la règle prévoyant un taux réduit de la taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie des bâtiments administratifs des collectivités territoriales, d'une part, et des biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, d'autre part, alors que les contrats d'assurance portant sur des biens affectés à des personnes privées, pour des activités de service à caractère non commercial, tel que les établissements d'enseignement privés, sont soumis à un taux d'imposition supérieur » (cf. considérant n° 6 de ladite décision).

Plus récemment, dans la décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage* (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises), le Conseil a jugé qu'en exonérant de la CFE les collectivités territoriales, les établissements publics et les sociétés d'économie mixte, au titre de la gestion des ports autres que de plaisance, « le législateur a notamment entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires » et a « ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général », et qu'« en excluant du bénéfice de l'exonération les sociétés, autres que les sociétés d'économie mixte, dont le capital est privé, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi » (cf. par. 6 à 8).

Comme dans cette dernière affaire, la QPC posait dans l'affaire *Fondation Ildys* la question du traitement fiscal spécifique accordé aux personnes publiques. Cependant, à la différence de l'affaire 733 QPC, la présente affaire portait sur une différence de traitement reposant sur un critère exclusivement organique, fondé simplement sur le caractère public ou privé de l'établissement d'assistance.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a constaté que les dispositions litigieuses exonèrent effectivement du champ d'application de la taxe d'habitation les locaux des établissements publics d'assistance, et qu'elles instituent par conséquent une

différence de traitement avec ceux des établissements privés d'assistance à but non lucratif, qui –eux– ne bénéficient pas d'une telle exonération.

Mais dans le prolongement de la décision précitée 425 QPC dont il reprend le principe, le juge constitutionnel estime que « les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public » (cf. par. 10), et qu'« en instituant une exonération de taxe d'habitation au bénéfice des établissements publics d'assistance, sans l'étendre aux établissements privés d'assistance, le législateur a pu traiter différemment des personnes placées dans des situations différentes » (cf. par. 11).

Et comme, selon lui, cette différence de traitement est en rapport avec l'objet de la loi et qu'elle est fondée sur des critères objectifs et rationnels (cf. même par. 11), le Conseil constitutionnel juge logiquement que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent en l'espèce être écartés, et décide, en conséquence, que les mots « et d'assistance » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI, qui ne méconnaissent donc aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

#### Décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, M. Jean-Guilhem G. [Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée] (Conformité)

L'article 193 ter du code général des impôts dispose : « À défaut de dispositions spécifiques, les enfants ou les personnes à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien desdits enfants ».

Et aux termes de l'article 194-I, al.5 du même code : « En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'eux assume la charge principale des enfants ».

Selon le requérant, ces dispositions institueraient une différence de traitement entre parents, selon que leur participation à la charge d'entretien de l'enfant est

effectuée sous la forme d'une pension alimentaire ou d'une contribution qui n'en a pas le caractère. Cette différence de traitement méconnaîtrait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel rappelle que l'article 194 du code général des impôts détermine le nombre de parts de quotient familial à prendre en considération, pour la division du revenu imposable, en fonction de la situation et des charges de famille du contribuable. L'enfant mineur en résidence alternée au domicile de chacun de ses parents séparés ou divorcés est, sauf disposition contraire, réputé être à la charge égale de l'un et l'autre. En ce cas, la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit est attribuée pour moitié à chacun d'eux. Les dispositions contestées permettent d'écarter cette présomption si l'un des parents justifie assumer la charge principale de l'enfant. Il résulte de ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en combinaison avec celles de l'article 193 ter, que cette preuve ne peut résulter du versement d'une pension alimentaire.

Selon le Conseil, d'une part, l'attribution à l'un des parents de la majoration de quo-

tient familial vise à tenir compte du fait qu'il assume la charge principale de l'enfant en s'acquittant directement des dépenses nécessaires à son entretien. La fixation d'une pension alimentaire à la charge de l'un des parents a pour objet d'équilibrer les contributions des parents à l'éducation et à l'entretien de l'enfant. Cette pension alimentaire tient compte des besoins de ce dernier au regard des ressources de ses deux parents. En excluant cette pension alimentaire pour apprécier si l'un des parents assume la charge principale de l'enfant, le législateur a entendu tenir compte de ce que cette pension opère un transfert de revenus dans le but de permettre au parent qui la reçoit de faire face aux besoins de l'enfant pour la charge qui lui incombe.

D'autre part, l'attribution de cette majoration de quotient familial à parts égales entre les parents, séparés ou divorcés, d'un enfant en résidence alternée, résulte du fait qu'ils sont réputés s'acquitter à parts égales des dépenses liées à son entretien.

Dès lors, en excluant également dans ce cas la prise en compte de la pension alimentaire versée par l'un des parents pour rapporter la preuve qu'il assume la charge

principale de l'enfant, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi.

Il y a plus.

D'une part, si le parent d'un enfant en résidence alternée ne peut pas déduire de ses revenus imposables la pension alimentaire qu'il verse, il bénéficie en tout état de cause de la moitié de la majoration de quotient familial.

D'autre part, la présomption de prise en charge à parts égales peut être renversée sur le fondement des dépenses, autres que celles résultant de la pension alimentaire, acquittées pour l'entretien de l'enfant.

Enfin, la convention de divorce homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents peuvent retenir une autre répartition que, celle, de principe, retenue par la loi.

Les dispositions contestées n'entraînent donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, pas davantage que l'égalité devant la loi.

En conséquence, elles sont déclarées conformes à la Constitution. ■